

税 効 果 会 計 の 転 換

——現代負債会計の一側面——

今 田 正

1 はじめに

損益計算書上の税引前利益と税務申告書上の課税所得数字との間には差異が生じる。すなわち、当期において課税となるか税控除となる、ある項目が財務諸表上では異った期間に表示されることを意味する。

これらの税効果の会計的認識についてはいくつかの方法が用いられてきた。それには包括的配分 (comprehensive allocation) から部分的配分 (partial allocation) 方法もあれば、まったく期間帰属差異を認識しないフロー・スルー法 (flow-through method) もある。また、もし繰延税金が認識されるとすれば、その測定と表示については三つの代替的处理法、すなわち、繰延法 (deferred method)、負債法 (liability method) および純税法 (net-of-tax method) ⁽¹⁾ が用いられてきた。

たとえば、FASB は1967年、『APB オピニオン』第11号「法人税の会計」⁽²⁾においてすべての会社に包括的配分法により、繰延法を要請したのである。

だが、この基準も1980年代に入るや、FASB をして、その再検討を迫るものとなった。その理由に、つぎの二つがあげられた。

包括的配分が貸借対照表上の巨額の繰延税金貸方残高をもたらしたことである。これは繰延税金会計が期間帰属差異がめったに逆転しないということを認識できなかったことを意味する。企業が成長するかぎり新資産は増大しつづけ、繰延税金は支払われることはなく、単に引き伸ばされたのである。⁽³⁾ いま一つは、包括的配分に基づく繰延税金貸方残高は概念構造 (概念ステイメント第3号「企業の財務諸表の諸要素」⁽⁴⁾) における負債の定義と矛盾する。これに対して、負債法、また純税法による測定法は「概念ステイメント」第3号と両立しうる、というものであった。⁽⁵⁾

このような状況をうけ、1982年 (1月)、FASB は法人税の会計の再検討を開始し、1986年 (9月) の「公開草案」の発表を経て、1987年12月に『財務会計基準ステイメント』第96号「法人税の会計」⁽⁷⁾を表わした。第96号は包括的配分法の採用を規定するとともに、税効果の資産、負債としての認識

のもとで、いわゆる資産・負債アプローチ (asset and liability approach) の採用を規定したのである。⁽⁸⁾

では、この資産・負債アプローチの論理内容と繰延法から負債法への転換の会計的意味はなにか。以下、この問題を検討することによって現代税効果会計のもつ制度的性質を吟味する。

(註)

- (1) Townsend, Pamela G., Tax Accounting in an Era of Tax Reform, *Management Accounting*, March 1987, pp. 26-27. Beresford, Dennis R., Deferred Tax Accounting should Be Changed, *The CPA Journal*, June 1982, p. 16.
- (2) *APB Opinion No.11, Accounting for Income Taxes*, December 1967.
- (3) Townsend, P. G., *op. cit.*, p. 27.
- (4) FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.3 : Elements of Financial Statements of Business Enterprises*, December 1980.
- (5) Townsend, P. G., *op. cit.*, p. 27.
- (6) FASB, *Exposure Draft, Accounting for Income Taxes*, September 1986.
- (7) FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.96, Accounting for Income Taxes*, December 1987.
- (8) *Idid.*, summary. SFAS 第96号自身その方法を資産・負債アプローチと称しているが、その内容はいわゆる負債法である。

2 税効果会計基準の展開

アメリカにおいて、税効果会計を最初に問題としたのは、借替社債の未償却社債発行差金ならびに発行費、償還プレミアムに関連して生ずる税効果の会計処理を規定した1942年の『会計研究公報』第18号に求められる。⁽¹⁾ 所得税が期間にわたって配分できる費用であることは、1944年の『会計研究公報』第23号「法人税の会計」⁽²⁾において、はじめて公式に表明された。⁽³⁾

税の期間配分の論理は、税務会計と財務会計の間の損益計上時期の差異が生じること求められた。

加速減価償却法を容認した1954年内国歳入法 (The Revenue Act of 1954)

は政府の課税政策の転換点をなした。税会計処理のフロー・スルー法から包括的配分法への転換もこのような政策的環境の結果でもあった。たとえば、1958年、会計手続委員会 (Committee on Accounting Procedure) は、それまでの逡減的減価償却に関する税効果について部分的配分法を規定した1954年の『会計研究公報』第44号を改正し、⁽⁴⁾すべての減価償却に関する期間帰属差異の包括的配分を勧告したのである。⁽⁵⁾さらに、1967年、会計原則審議会は『APB オピニオン』第11号「法人税の会計」(APB Opinion No.11, Accounting for Income Taxes)を表わし、⁽⁶⁾すべての期間帰属差異につき包括的配分による繰延法の採用を規定した。この背景には、当時、多くの企業が減価償却のみならず、すべての期間帰属差異について包括的配分法の採用へと移行しつつあったことがある。また、その発表以前に、既に多くの大企業が、税務目的に加速減価償却を、また財務報告目的には定額償却を採用し、繰延税金を計上していたのである。⁽⁷⁾

1970年代に入ると、1971年歳入法 (The Revenue Act of 1971) は投資税額控除を復活するとともに、⁽⁸⁾税負担の軽減を計るその後10年間の企業優遇税制の始まりとなった。⁽⁹⁾特に、加速原価回収システム (Accelerated Cost recovery System, ACRS) の導入、試験研究費増額税額控除等の新しい税額控除を規定した1981年経済復興税法 (Economic Recovery Tax Act) はアメリカ経済史上、かつてない企業減税をもたらした。⁽¹⁰⁾

この時期、このような有利な減税政策を享受した多くの会社において、包括的税配分法によって、高めの税費用が示され、低めの利益額が示されたのである。すなわち繰延税費用と貸借対照表上負債の部に貸方繰延税金 (deferred tax credit) が確実に増大していったのである。いま、1980年、FASB が1,100社の会社を対象に行なった調査結果によれば、1980年だけをとっても、繰延所得税費用は報告利益の20パーセントに達したという。⁽¹¹⁾むしろ、税の逆転は例外でさえあった。たとえば、1984年、S. ダビッドソン (Davidson) は1976年から82年の間における4,800社の調査結果によって、その僅か7パーセントが最終的に逆転し、実際の税支払をもたらしたという。⁽¹²⁾このような状況をうけ、多くの会計士が税会計基準の再検討を要求するまでに至っ

た。

かくて、1982年1月、FASB は法人税会計の再検討を開始した。1983年8月、『討議資料』『法人税等に関する諸問題の分析』⁽¹³⁾が公表され、1986年9月に公開草案が発行された。そうして、1987年12月に、『財務会計基準ステイトメント』(Statement of Financial Accounting Standards : SFAS)第96号「法人税の会計」⁽¹⁴⁾(Accounting for Income Taxes)を表わしたのである。

「公開草案」および SFAS 第96号の基本的特徴は包括的配分法を保持するとともに、『APB オピニオン』第11号が規定した繰延法から負債法への転換を計ったのである。⁽¹⁵⁾

負債法への転換の特徴は繰延税負債 (deferred tax liabilities) が、その後の税率やその他の税法規定の変化を反映し、またその変化が純利益に反映されるよう修正されるところにある。すなわち、この基準は損益計算書と貸借対照表とに影響を及ぼすことになる。

そこで、負債法へ転換の意味を検討する前にまず、税効果会計の基本的用語、概念の整理を行うこととする。

(註)

- (1) Committee on Accounting Procedure, *Accounting Research Bulletin No.18*. 『会計研究公報』第18号が認める一つの方法は、借替社債発行にともなう未償却発行差金を貸借対照表を経由して繰越し、一連の期間にわたって償却するというものである。この方式のもとでは税務上の損金控除額と会計上の費用額との間に差異が生じる (村瀬儀祐「税配分会計」宮上一男編『現代の会計』森山書店、昭和52年、86頁)。
- (2) Committee on Accounting Procedure, *Accounting Research Bulletin No.23 : Accounting for Income Taxes*, December 1944.
- (3) 『会計研究公報』第23号は、課税所得と会計利益との間に差異が生じる場合、法的に支払が要請される所得税額と会計上計上される所得税額とは必ずしも一致する必要はなく、両者の差異は配分の手続をもって調整されうる、と述べている (村瀬儀祐、前掲稿88頁)。
- (4) *Accounting Research Bulletin No.44, Declining-Balance Depreciation*, October 1954.
- (5) *Accounting Research Bulletin No.44 (Revised), Declining-Balance Depreciation*, July 1958. 『会計研究公報』第44号までは、所得税の期間配分は比較的短期間に解消するような「非継続的な差異」に限定されていた。第44号改訂版は会計上の減価償却法と異なる

加速減価償却を税務上採用した場合についても、税配分会計の適用を認めた。

- (6) *APB Opinion No.11 : Accounting for Income Taxes*, December 1967.
- (7) 当時の一つの調査によれば、600社のうち405社が税務目的に加速減価償却を用い、帳簿目的には定額法を用い、89%の会社が繰延税金を認識計上したという。
- (8) 1962年、内国歳入法は、設備投資額の7%の投資税額控除を制定した。投資税額控除は1966年中止、1967年復活したが、1969年には廃止となった。
- (9)(10) Townsend, P. G., *op. cit.*, p. 29. Beresford, Dennis R., *op. cit.*, p. 18. Wolk, H. I., Fancis, J. R. and Tearney, M. G., *Accounting Theory*, Boston : PWS-KENT Publishing Co., 1989, p. 431.
- (11) Townsend, P. G., *op. cit.*, p. 29.
- (12) Townsend, P. G., *op. cit.*, p. 29. Davidson, Sidney, Rasch, S. F. and Weil, R. L., Behavior of the Deferred Tax Credit Account, 1973-83, *Journal of Accountancy*, October 1984, Professional Notes, p. 138.
- (13) FASB, *Discussion Memorandum; An Analysis of Issues Related for Income Taxes*, August 1983.
- (14) FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.96, Accounting for Income Taxes*, December 1987.
- (15) *Ibid.*, para. 7.

3 税効果会計の基礎

財務報告目的と課税所得の計算が異った規準に基づく限り、会社の課税をいかに会計処理するか、問題が生じる。期間の所得税費用の計算の基礎が課税所得額である場合、所得税の期間配分問題は生じない。しかし、期間の所得税費用が税引前会計利益を基準とされれば税の配分が要求されることになる。すなわち、税の期間配分においては、所得税費用が財務報告目的について当該利益が認識される会計期間にわたって配分される。

では、これら所得税費用の認識はいかになされるのか、従来からの類型に従って以下、整理しよう。

(1) 税効果の認識

部分的配分 (partial allocation) このアプローチは財務諸表上の所得税費

用が一般的に税務申告書上のそれと同じであるべきだとするものである⁽¹⁾。すなわち、繰延税金あるいは前払税金は財務諸表上の純利益数値に影響を及ぼすべきでないと仮定するのである。⁽²⁾『APB オピニオン』第11号はいう。

部分的配分のもとでの一般的仮定は、財務会計目的の所得税費用は当期の支払税金であるべきである。つまり、課税所得と税引前会計利益との間に生じる差異が支払税額の無制限の延期か継続的な控除をもたらす場合、税配分はこれらの差異については要求されない。…また、この観点のもとで、税配分が要請されない例として、会社が相対的に安定的、ないし拡大的な償却資産への投資を行ない、税引前会計利益の決定には定額減価償却を、課税所得の決定には加速減価償却を行なっている場合である。もし大規模な設備資本投資と償却資産の増大を有する会社に税配分が採用されれば、税配分の増大の結果、利益の過少表示となる、とこのようにいう。

包括的配分 この観点のもとでは、特定の会計期間について支払うべき所得税額が必ずしもその期間の取引に関係づけられる所得税費用と一致する必要はないとするものである。したがって、すべての期間帰属差異について所得税借記額について期間ごとの修正がなされることになる。すなわち、すべての期間帰属差異が将来逆転すると見積られる限り、次期以降の期間に配分されねばならないとするのである。⁽³⁾このように、所得税費用は他の費用と同様、その繰延と発生として取扱われるべきとするのである。

では、その期間配分の処理はいかに行われるのか。

(2) 税効果の処理法

期間帰属差異の処理法については、繰延法、負債法、および純税法が通常上げられるが、先ず各々について検討しよう。

繰延法 繰延法のもとでは、当期期間帰属差異の税効果は期間帰属差異が逆転する場合、当期および将来の期間の所得税費用として配分される。この方法は差異が生じたその期間の利益に対する期間帰属差異の税効果を強調する。繰延税額は期間帰属差異が生じた時の税率を用いて決定され、将来税率の変動についてはなんら修正は行われない。当期の支払税を減少させる税効果は繰延貸記項目 (deferred credit) となり、当期支払税を増加させる税効

果が繰延借記項目（deferred charge）となる⁽⁴⁾、これらの基礎にあるのは費用・収益対応の論理である。

負債法 この方法のもとでは、税引前会計利益に基づいて支払われるべき所得税額は当期に発生したものとみなされる。また、税引前会計利益の計算要素としての税配分額はそれぞれの税率で計算されることになる。期間帰属差異が生じた期間の損益計算書上に表われる所得税費用の額と同期の貸借対照表上に表示される未払所得税との差額は将来の未払税金としての負債、あるいは前払税金としての資産として表示されることになる。これら見積りの将来負債ないし前払税金は期間帰属差異が逆転する期間において実効ある税率を用いて計算されることになる。当初の計算は将来の税率に関する予測に基づき、税率が変動すれば修正が行われることになる⁽⁵⁾。いずれにしても、負債法は貸借対照表指向のものである。

純税法 これは評価法ともいわれる方法である。純税法においては期間帰属差異の税効果を資産控除（contra-assets）および負債控除（contra-liabilities）として取扱う。たとえば、減価償却累計額は固定資産原価から控除される。また、貸倒引当金は受取勘定から控除される。減価償却資産についていえば、税便益のフローは資産の原価回収とみなされる。また、保証のような見積負債については、将来の税便益は債務の控除と考えられる⁽⁶⁾。純税法は期間帰属差異の税効果の財務諸表上の表示を強調するのである。

（３）税効果の具体的処理

以上の処理法について、具体的に設例をもって検討を試みよう。

いま、一般的モデルによってみれば、FASB は SFAS 第96号において各々の期間において財務諸表上において認識されたすべての事象に関して当期および繰延税結果（current or deferred tax consequence）が認識されるべきとした⁽⁷⁾。これは、いま永久差異を無視し、また現在の税法が将来の税率の変更を含まないものとすれば、所得税費用は税引前会計利益が課税所得として報告されたとした場合に負う税額である。例えば、税率が34%であるとし、会社が、ある年度に100万ドルの税引前利益を計上したとしよう⁽⁸⁾。この場合、

当該年度の会社の税債務額 (tax obligation) の如何にかかわらず、34万ドルの所得税費用が計上されることになる。すなわち、税引前会計利益が100万ドルで、税率が34%であれば、34万ドル以外の金額が計上されることは財務諸表の利用者を誤導するというのである。⁽⁹⁾

かくて、実際の支払税額ではなく、「所得税費用」が借記され、実際の「現金」支払いが貸記されるとすれば、貸借平均しない。その貸方項目が「繰延税金」(deferred income tax) とよばれる負債勘定の増加となるのである。仕訳をもって示せばつぎのごとくである。

(借)所得税費用 × × ×

(貸)現金 × × ×

繰延税金 × × ×

この繰延税金の意味とその論拠はつぎの例をもって説明されよう。たとえば、会計上と税目的とに異った減価償却方法の採用によってもたらされる期間帰属差異を例に、アンソニー＝リースの設例によって検討しよう。⁽¹⁰⁾

ある会社が100万ドルのある資産を購入し、その税務上の耐用年数が5年であると仮定する。また当該資産の税務減価償却額は第1年度から第6年度について各年度20万ドル、32万ドル、19万2,000ドル、11万5,200ドル、11万5,200ドルおよび5万7,600ドルとなるとしよう。財務報告上は、見積耐用年数に基づき、8年間にわたり定額法(残存価額ゼロ)を用いるとすれば、各年度の減価償却費は12万5,000ドルとなる。また、会社の帳簿上と税務会計との間にはその他の会計処理法の相違はないものとし、減価償却費控除前の会計上の利益と課税所得の額は各年度100万ドルであるとする。最後に税率を40%と仮定する。⁽¹¹⁾

計算表(表-1)第1欄は、各8年間の課税額の計算を示す。この場合、資産は実際の耐用年数を2年残した段階で全額償却されることになる。

第2欄は、財務報告上の所得税費用の計算を示す。みられるごとく、減価償却は資産の耐用年数の8年についてみれば、帳簿上のそれは税務上のそれと総計において同額(100万ドル)となる。かくて、8年間の課税所得の総計と税引前会計利益の総額は等しく、また、支払所得税と所得税費用の総額も

〔表－１〕 繰延税金の計算（単一資産の例） 単位：千ドル

第１欄 課税額の計算

年	減価償却および 税引前会計利益	原価回収 引当金	課税所得	所得税額 (税率40%)
19×1	1,000.0ドル	200.0ドル	800.0ドル	320.0ドル
19×2	1,000.0	320.0	680.0	272.0
19×3	1,000.0	192.0	808.0	323.0
19×4	1,000.0	115.2	884.8	353.9
19×5	1,000.0	115.2	884.8	353.9
19×6	1,000.0	57.6	942.4	377.0
19×7	1,000.0	—	1,000.0	400.0
19×8	1,000.0	—	1,000.0	400.0
	<u>8,000.0ドル</u>	<u>1,000.0ドル</u>	<u>7,000.0ドル</u>	<u>2,800.0ドル</u>

第２欄 所得税費用の計算

年	減価償却および 税引前会計利益	減価償却費	税引前会計利益	所得税費用 (税率40%)
19×1	1,000.0ドル	125.0ドル	875.0ドル	350.0ドル
19×2	1,000.0	125.0	875.0	350.0
19×3	1,000.0	125.0	875.0	350.0
19×4	1,000.0	125.0	875.0	350.0
19×5	1,000.0	125.0	875.0	350.0
19×6	1,000.0	125.0	875.0	350.0
19×7	1,000.0	125.0	875.0	350.0
19×8	1,000.0	125.0	875.0	350.0
	<u>8,000.0ドル</u>	<u>1,000.0ドル</u>	<u>7,000.0ドル</u>	<u>2,800.0ドル</u>

第３欄 繰延税金勘定

年	(1) 所得税費用 (第２欄)	(2) 所得税 (第１欄)	繰延税金 (1)－(2)	期末繰延 税金勘定
19×1	350.0ドル	320.0ドル	30.0ドル	30.0ドル
19×2	350.0	272.0	78.0	108.0
19×3	350.0	323.2	26.8	134.8
19×4	350.0	353.9	(3.9)	130.9
19×5	350.0	353.9	(3.9)	127.0
19×6	350.0	377.0	(27.0)	100.0
19×7	350.0	400.0	(50.0)	50.0
19×8	350.0	400.0	(50.0)	0.0

等しい。したがって減価償却方法の相違は期間帰属差異であって、それらの総額を8年間にわたっていかに配分するかの問題となる、というように論理化される。

第3欄は、各年度の所得税費用と支払税額との差異と「繰延税金」との関係を示す。

以上が繰延税金を合理づける論理である。「繰延税金」勘定残高はいうまでもなく加速減価償却を通じてもたらされ、いわば、それは政府によるローンであるとも考えることもできるのである。⁽¹²⁾

いま一度、前掲の設例によって、実際の会計処理を示せば、つぎのごとき仕訳をもって示すことができよう。⁽¹³⁾

先づ実際の税支払義務が（第1欄の19×1年について）つぎのような仕訳をもって記録される。

所得税費用 320,000

未払所得税 320,000

ついで、「所得税費用」勘定は税引前会計利益に対応する課税額に調整される。設例の第2欄に示すように、それは3万ドル（350,000ドル－320,000ドル）が、つぎの仕訳をもって所得税費用に加算されることになる。

所得税費用 30,000

繰延税金 30,000

これによって、所得税費用の合計は35万ドルとなり、これが19×1年の損益計算書上に計上される。つぎに、税が支払われた時点で、つぎの仕訳が行われる。

未払所得税 320,000

現 金 320,000

これらすべての仕訳を結合すれば、つぎのような一つの仕訳をもって示すことができる。

所得税費用 350,000

現 金 320,000

繰延税金 30,000

以上はいわば、負債法による会計処理法を示している。借方・所得税費用は結局、税引前会計利益が課税所得として報告されたとした場合の、課税額を示している。⁽¹⁴⁾

(4) 繰延税負債の性質

「繰延税金」(deferred income tax) は負債の勘定であるとされる。しかしそれは当該期間において政府に対しての実際の債務たる所得税負債 (income tax liability) ないし未払所得税 (taxes payable) とは区別される。すなわち、「繰延税金」は貸借対照表日において政府に対して負う債務という意味では、負債ではない。それは税の繰延貸方項目という意味においてのみ負債である。⁽¹⁵⁾ すなわち、実際支払税額を超える所得税費用の超過額たる「繰延税金」勘定は後年に至り、それは逆転し、「繰延税金」勘定残高は最終的に零となると論理化されるのである。だが、これは一つの資産を仮定した場合である。減価償却だけをとっても、企業規模の拡大時またインフレーション時には資産原価は増大し、繰延税金貸方残高は増大し、存続しつづける。実事、多くの会社がその貸借対照表上に多額の繰延税金負債を計上することとなった。前述のごとく、これは、なにか、それ自体外部者に対して債務を負うといった性質のものではない。当勘定残高は直接に除去されることも、また減少させられることもない。まさに繰延税負債は当期に負担すべき課税額を超えて税費用を認識することから生じる差額の勘定にすぎない。⁽¹⁶⁾

この繰延税金に関する先の論議において、いま一つの問題は税率が将来とも一定であると仮定したことである。これらの問題は次の二つの問題として提起される。(1) 期間帰属差異に基づく税の繰延額は差異が生じた期における税率によるべきか、あるいは差異が逆転すると見積られる期の税率によるべきか。(2) もし税率が変化した場合、「繰延税金」勘定残高は新たな税率に基づいて再評価すべきか、という問題が生じる。⁽¹⁷⁾ 1987年の SFAS 第96号に至るまで、繰延税金額は結局、期間帰属差異が生じた期の税率に基づいたものであり、以後の税率の変化に従って再評価されることはなかった。この方法が、従来、「繰延法」(deferred method) と呼ばれるものであった。しかしな

から、前述のごとき1986年税法における大巾な法人税率の引下げという状況をうけ、FASB は、その基準を負債法 (liability method) へと転換を計ったのである。⁽¹⁸⁾ このアプローチによって、新たな繰延税金の計上額は当該期間に制定された税法に規定された税率に基づいてなされる。例えば後年における税率の変動が、予測して適用された税率と異なる場合、繰延税金勘定残高はつぎのように修正されることになる (税率が引下げられた場合)。

繰延税金 × × ×

所得税費用 × × ×

この修正は税率の変更年度の計上利益に影響することになる (利益の増大)。

以上のごとく、税効果会計は1982年以来、FASB の重要な検討対象であった。まず、税効果会計の重要問題は期間帰属差異にあるとされた。⁽¹⁹⁾

FASB における討論過程では、期間帰属差異の税効果会計について、つぎのごとき代替的会計方法が提示された。1) 未払税金、2) 部分的配分、3) 繰延法による包括的配分、4) 負債法による包括的配分である。⁽²⁰⁾

繰延税金についての繰延法アプローチは『APB オピニオン』第11号の採用するところであった。こんにち、FASB は負債法の採用に結着せしめたのであるが、この方法は繰延税貸方項目が未払税に関する負債であるとするのである。すなわち、繰延法の下では、税は税引前会計利益に基づいて算定される。一方、負債法においては、繰延税金は期間帰属差異が課税所得に含められるとみなされる期に支払われるべき見積額、その税率に基づいて算定される。すなわち、もし当初見積られた税率が変化した場合、繰延税金負債が修正されることになる。では、繰延税金について負債法 (資産・負債アプローチとよんでいる) を採用する FASB の論理構成はいかなるものであるのか、以下検討しよう。

(註)

(1)(2) McGee, R. W., *Accounting for Income Taxes*, N. Y. : National Association of Accounting, 1984, p. 65.

(3) *Ibid.*, p. 67.

- (4) *Ibid.*, p. 69. 『APB オピニオン』第11号は、損益計算書においては、所得税費用は、負債法のように一括表示するのではなく、実際の支払税額と期間帰属差異に基づく税効果分とを区分して表示するとした。
- (5) *Ibid.*, p. 72. Beresford, D. R., *op. cit.*, p. 16.
- (6) *Ibid.*, p.
- (7) FASB, *SFAS No.96*, para. 7.
- (8) Anthony, R. N. and Reece, J. S., *Accounting : Text and Cases*, 8th ed., Homewood, Illinois: TRWIN, 1989, p. 321.
- (9) *Ibid.*, p. 321.
- (10)(11) *Ibid.*, p. 322.
- (12) *Ibid.*, p. 324.
- (13) *Ibid.*, p. 325.
- (14) 所得税費用は一体として示され、税費用は当期に発生しており、将来の税負債の計上に対応せしめられている。
- (15) *Ibid.*, p. 325.
- (16) Skakel, T. O. and Fazzi, C., The Deferred Tax Liability : Do Capital-intensive Companies Pay It? *Journal of Accountancy*, October 1984, p. 150.
- (17) Anthony, R. N., *op. cit.*, p. 327.
- (18) *Ibid.*, p. 327.
- (19)(20) Robbins, B. P. and Swyers, S. O., Accounting for Income Taxes : Predicting Timing Difference Reversals, *Journal of Accountancy*, September 1984, p. 108.

4 税効果会計基準の転換

SFAS 第96号およびその修正公開草案「法人税の会計」⁽¹⁾ (Accounting for Income Taxes, June 5, 1991) というのは、税効果会計の目的は、(a)当期の税支払および償還額、(b)財務諸表上また納税申告書上に認識された事象の将来税結果 (tax cosequence) についての繰延税負債および資産を認識することとあり、⁽²⁾ 特に後者の目的は「見積りの将来税結果の認識にあることを強調する」⁽³⁾。

このことから、決算日につぎのような会計処理が適用されることになる。⁽⁴⁾

- a. 当期の納税申告書上の支払税および償還額について当期税負債または資産を認識する。

- b. 一時的差異に基づく将来の税効果について繰延税負債ないし資産が認識され、法定の限界税率を用いて繰越される。
- c. 当期および繰延税負債および資産は税法規定に基づいて測定され、税法および税率の将来における変化の効果が見積られることはない。
- d. 繰延税資産の測定は実現の見込みのない税便益が認識されることのないよう調製される。

このように、ある年度の財務諸表において認識される多くの事象の税結果は当期の支払税に含められるが、税法と財務会計基準とはその認識と測定の基準がしばしば異なり、その差異は、(a)当該年度について課税所得と税引前会計利益、および(b)資産ないし負債の税務価額とその財務諸表上の計上額に、「一時的差異」(temporary differences)が生じるというのである。⁽⁵⁾

ステイトメントは、一般に認められた会計原則に準拠して作成される企業の貸借対照表に固有の仮定は、資産および負債の計上額は各々回収され、決済されるということである。この仮定は、発生主義によれば、一時的差異の繰延税結果(tax consequences)、すなわち、資産および負債の計上額が回収または決済される時に支払いまたは還付される税額が認識されることが要請されるというものである。⁽⁶⁾たとえば、つぎのごとくである。⁽⁷⁾

- a. 財務会計利益で認識された後に課税される収益ないし利得(例: 割賦売掛金)
- b. 財務会計利益で認識された後に控除される費用ないし損失(例: 製品保証債務)
- c. 財務会計利益に認識される前に課税される収益ないし利得(例: 予約講読前受金)
- d. 財務会計利益で認識される前に控除される費用ないし損失(例: 加速減価償却)
- e. 投資税額控除による償却資産税務価額の減額
- f. 繰延法で会計処理された投資税額控除
- g. 報告通貨が機能通貨である外国営業活動—外貨換算基準の税務申告と財務報告との間の相違
- h. インフレ修正による資産税務価額の増加額
- i. 連結会計における会社間取引
- j. パーチェス法で会計処理された企業結合

みられるように、SFAS 第96号および同ステイメント改正草案における「一時的差異」は『APB オピニオン』第11号における「期間帰属差異」(timing differences)とは異なる。期間帰属差異は取引が課税所得に効果をもつ期間と税引前会計利益の決定に算入される期間の差異を意味し、上掲の(a)–(d)の事例に限定される。これに対して、一時的差異は将来において課税または控除額となるすべての差異の存在を包含する概念として位置づけられている。かくて、すべての一時的差異について繰延税負債または資産(deferred tax liability or asset)が認識され、また営業損失および税額控除は繰越されることになる。⁽⁸⁾また、当該期間の繰延税負債および資産の変動が繰延税費用または便益(deferred tax expense or benefit)とよばれる。すなわち、繰延税費用(便益)と当期末払税金との合計額が総所得税費用(便益)⁽⁹⁾となる。

かくて、各年度の繰延税金の測定はつぎのような手続からなるとされるのである。⁽¹⁰⁾

- a. 一時的差異のタイプと金額とを識別すること。
- b. 制定された限界税率を用いて課税となる一時的差異について総繰延税負債を測定する。
- c. 課税控除となる一時的差異について総繰延税資産および営業損失の繰越し額を同様に測定する。
- d. 各々の型の税額控除の繰越しについて繰延税資産を測定する。
- e. もし、繰延税資産の一定部分ないし全額について、実現可能性がないと見込まれる場合、評価引当金を設けて繰延資産から控除する。

ここで測定に用いられる限界税率とは、繰延負債ないし資産が決済されるか実現すると見積られる期における課税所得金額に適用されるとみなされる制定された税率である。⁽¹¹⁾アメリカ税法に従えば、限界税率とは正規の税率(regular tax rate)であり、代替的ミニマム・タックス税額控除の繰越し分について繰延税資産が認識される、とされるのである。⁽¹²⁾

このように、資産・負債アプローチ(負債法)は税効果の資産性、負債性の認識と、税法規定に従った測定を特徴とすることから、税法また税率の変

化に応じて繰延税負債および繰延税資産の修正が行われる点が、いま一つの特徴となっている。その変化に伴う効果は、制定の日を含む期間の継続的営業活動の所得に反映させられることになる。⁽¹³⁾たとえば、企業の課税上の地位は非課税から課税へ、またその逆へと転換する場合もあるというのである。⁽¹⁴⁾

(註)

- (1) FASB, *Exposure Draft, Proposed Statement of Financial Accounting Standards, Accounting for Income Taxes*, June 1991.
- (2) *Ibid.*, para. 6.
- (3) *Ibid.*, para. 7.
- (4) *Ibid.*, para. 8.
- (5) *Ibid.*, para. 10.
- (6)(7) *Ibid.*, para. 11.
- (8) *Ibid.*, para. 13.
- (9) *Ibid.*, para. 16.
- (10) *Ibid.*, para. 17.
- (11) *Ibid.*, para. 18.
- (12) *Ibid.*, para. 19.
- (13) *Ibid.*, para. 26.
- (14) *Ibid.*, para. 27.

5 負債法への転換の論理とその意味

ある事象の税効果は決して支払われることはなく、差異の累計額が逆転することはないとする主張に対して、FASB は、一時的差異の累計額は増大するとしても、繰延税負債は将来犠牲をもたらすという。⁽¹⁾

税務目的に加速減価償却が用いられる場合の減価償却差異がその例である。減価償却の累計額は一般物価の上昇、企業活動の拡大、その他の理由によって将来期間において増大するであろう。しかしながら、特定の償却資産についての減価償却差異の税結果は通常は将来年度における犠牲をとまなう

ものである。何故なら、収益が、償却資産計上額を回収してなお、当該資産の残余の税務価額を超過する場合、個別にみた差異は課税対象となる。いずれにしても、減価償却差異は以上のごとく、将来において犠牲を招来する、とするのである。⁽²⁾

さて、FASB が SFAS 第96号に先だて、『討議資料』において提示した税効果会計の基礎的アプローチは次の4つであった。⁽³⁾

- a. 資産・負債アプローチのもとで、資産、負債とする。
- b. 繰延法アプローチのもとで、繰延貸方項目または借方項目とする。
- c. 純税法のもとで、関連する資産、負債の控除項目として処理する。
- d. 上掲の(a)と(b)または(c)との結合方法。

SFAS 第96号は、結局、このうちから資産・負債アプローチを採用したのであるが、同ステイトメントは他の方法についてつぎのようにいう。⁽⁴⁾

繰延法についていう。『APB オピニオン』第11号は繰延法を要求した。それは、税費用を税引前会計利益に関わる収益および費用が認識される期間のそれに対応せしめるというものである。差異計算は期間帰属差異に基づいてなされる。次期以降の税法や税率の変更を反映させる修正は行われない。貸借対照表上における繰延貸方項目（および借方項目）は税期間配分の累計効果を表わしており、受取勘定でも支払勘定でもない⁽⁵⁾と、このようにいう。とりわけ、繰延法に対する批判は税法あるいは税率の変化の結果の認識に失敗している⁽⁶⁾、というものである。たとえば、繰延法のもとでは、実現税便益は貸借対照表に計上されることになるが、減価償却差異が逆転する将来期間において所得税費用を減ずることになる。このような方法で測定、計上された繰延貸方項目および借方項目は「概念ステイトメント」第6号にいう資産および負債の定義に合致しない⁽⁷⁾というのである。

また、減価償却について実現した税便益はもし税率が変化したとしても、それに従って変化することはない。しかしながら、減価償却差異は2つの年度——一度はその発生時に、更に、第二にそれが逆転する年度——において課税額に影響を与える。税務目的の減価償却費用が使いつくされれば、後年度にいたり納税申告書上の課税所得が大きくなる。この増大した課税所得に

対する支払税は、減価償却差異が逆転する年度の制定された税率によって決定されることになり、それは、差異の発生時の年度のそれではない。FASBとしては、制定された将来税率を用いた測定こそ、より適合的情報を提供するというのである。⁽⁸⁾

このように、FASBは税効果会計への資産・負債アプローチこそ最も「概念ステイトメント」第6号の資産、負債の定義に合致し、最も有用で、理解し易い情報を生みだすとしたのである。⁽⁹⁾

繰延税負債ないし資産は当期末における一時的差異の結果についての課税額ないし還付額を表示している。FASBは、将来期間におけるそれら支払税ないし還付額は、(a)将来期間において適用される税法および税率、(b)それら将来期間において課税または控除となる額のタイプ、(c)将来期間において税務目的においてなされるとみられる選択およびオプションに基づくことによって最もよく測定される、としたのである。⁽¹⁰⁾

では、これら資産・負債アプローチへの転換は何如なる会計的意味を有するであろうか。税効果会計の中心問題は、会計上の所得税費用が実際の支払税額より多く計上されることによって貸借対照表の貸方に税効果が計上されることにあるとあってよからう。したがって、実質的に、この（貸方）税効果はある期間について、会計上の税引後利益を縮小表示することになる。そうしてこの所得税費用と実際支払税額との差額を埋める会計項目の説明用語として与えられているのが純税法、繰延法、負債法といった概念に他ならない。たとえば、繰延法は、対応の論理に基づき、対応は利益決定の基本手続の一つであり、税会計においても対応概念が適用されるべきであるとし、所得税費用計上に対応する繰延勘定項目として繰延税金を論理づけた。「期間帰属差異」が生じた期間における税効果（支払所得税と所得税費用との差異）が将来に繰延べられ、配分される。すなわち、期間に支払うことになっている税を減少させる税効果分が貸方繰延税金として繰延べられるのである。かくして、損益計算書上、所得税費用は、実際支払税額と期間帰属差異にもとづく税効果分とに区分表示される。

これに対して、負債法においては、税配分を、所得税費用は税引前会計利

益の決定にかかわって発生するとする。⁽¹¹⁾ 所得税費用のうち、現在支払われる税との差額は将来において支払われるべき負債であるとする。すなわち、SFAS 第96号は、「資産・負債アプローチ」を採用し、従来の「期間帰属差異」概念に替え、「一時的差異」概念を導入し、資産・負債の税務価額と貸借対照表価額との差異は、他の将来事象にかかわらず、将来の年度における課税対象額または税務控除をもたらすことになる。⁽¹²⁾ かくて、発生主義会計に基づいて、一時的差異の繰延税結果の認識を必要とするとされるのである。

このように、資産・負債アプローチは、従来の理論が費用・収益の対応の論理に基づく税会計と財務会計との「期間帰属差異」の概念を用いて税効果を論理づけたのに対して、より広い「一時的差異」概念を用いた。そこでは、費用、収益取引の期間帰属差異のみならず、資産、負債の税務価額と財務会計上の価額とのすべての差異を包含する概念として認識領域の拡大が計られた。まさに法人税の会計の目的は当期の支払税金とともに将来の税結果について繰延税負債および資産が認識されるとされるのである。たとえば、割賦売掛金は将来年度の課税所得の決定に含められるとすれば、財務報告上の額と税務価額との間に一時的差異が発生する。売掛金の回収高が課税額となるのであるから、将来年度における未払税金について、当期に繰延税負債が認識されねばならないと、⁽¹³⁾ 負債の認識計上の問題として論理化されるのである。

かくして、第二に、負債法は見積り負債の計上にかかわり、「将来支払われるべき税負債」は将来における税率の変動によって評価替がなされる。たとえば税率の減少についての修正は繰延税金より控除される。繰延法においてはこのような修正はなされない。負債法は、まさに現代アメリカ税効果会計が当面する貸借対照表上の繰延税金勘定残高の累積効果について、税法規定の現実の変更に対応しうる弾力的な会計処理の領域を拡大したのである。負債法の概念はけっして新しいものではない。「一時的差異」なるより包括的概念を軸に1986年税制改革法にみられるごとき法制度の改正、たとえば代替ミニマム・タックス⁽¹⁴⁾ (Alternative Minimum Tax) といった法の制定、税率の変更に弾力的に対応可能な処理法として負債法が新たな装いのもとに登

場したのである。

(註)

- (1) FASB, *SFAS No.96*, para. 178.
- (2) *Ibid.*, para. 179.
- (3) *Ibid.*, para. 180.
- (4) SFAS 第96号の改訂版たる1991年公開草案においても同じく包括的認識に基づく資産・負債アプローチを採用している。
- (5) *SFAS No.96*, para. 181.
- (6)(7) *Ibid.*, para. 184.
- (8) *Ibid.*, para. 185.
- (9) *Ibid.*, para. 117.
- (10) *Ibid.*, para. 118.
- (11)(12) *Ibid.*, summary.
- (13) *Ibid.*, para. 20. *Exposure Draft, Proposed Statement of Financial Accounting Standards*, 1991, para. 26.
- (14) 1986年税制改革法は代替ミニмум・タックスを導入した。それは、正規の課税所得計算とは別に、並行して代替ミニмум・タックス所得計算を行うことを必要とする。そうして、正規の課税所得を上回る代替ミニмум・タックス課税所得の超過額に20%の課税を行う。特に注目すべき規定に、代替ミニмум・タックス所得が帳簿利益（財務報告利益）より少ないとき、代替ミニмум・タックス所得を超える帳簿利益額の2分の1を、代替ミニмум・タックス所得に加算する規定がある（中田信正稿「税効果会計と税制」『産業経理』VOL.49, NO.4, 1990, 37頁参照）。